

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.1º - Incidência objectiva .
- Assunto: INDEMNIZAÇÕES
- Processo: 25419, com despacho de 2024-01-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I. Pedido
1. A Requerente veio solicitar o enquadramento dos factos que descreve nos seguintes termos:
- a. A XXXX S.A. foi criada, em setembro de XXXX, ao abrigo do regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais - Lei n.º 50/2012, de 31 agosto.
- b. À referida data, os serviços municipais dos municípios acionistas da Requerente (XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX, XX e XX) eram responsáveis pela gestão, exploração, manutenção e conservação do sistema público de distribuição de água para o consumo público de recolha e rejeição de águas residuais domésticas na área do seu município.
- c. Por força do artigo 17.º do Decreto-lei n.º 194/2009, de 20 de agosto, alterado pelo Decreto-lei n.º 92/2010, de 26 de julho e pela Lei n.º 12/2014, de 06 de março e do artigo 3.º, n.º 2 dos Estatutos XXXX, a delegação dos serviços acima referidos deve ser regulada através de um contrato de gestão delegada celebrado entre os Municípios e a XXX, S.A., o qual deve fixar o seu objeto e o seu âmbito, bem como as condições recíprocas a que se encontra sujeita.
- d. Para o efeito da delegação de todos os referidos serviços é necessário transferir todos os respetivos ativos e passivos patrimoniais afeto à prestação dos serviços cuja gestão está incumbida.
- e. Considerando que:
- i. Foi transferido para a Requerente e transformado em capital social, todo o imobilizado dos Municípios acionistas relacionadas com o abastecimento de água e saneamento, dando origem à proporcionalidade percentual de ações de cada município na empresa;
- ii. Os municípios desenvolveram atividade operacional/comercial até XXX;
- iii. Os municípios obtiveram proveitos, em resultado da cobrança de tarifas provenientes da atividade referida no ponto anterior;
- iv. Os municípios não incluíram nas suas contas anuais XXXX, o impacto financeiro das amortizações do seu imobilizado referente a abastecimento de água e saneamento;
- v. A Requerente assumiu nos seus relatórios e contas de XXXX, o impacto financeiro das amortizações do imobilizado transferido dos municípios;
- vi. A Requerente iniciou a sua atividade comercial e operacional dia XXX.
- f. Considerando, ainda, que:
- i. O referido nos pontos 19.2, alínea a) e ponto 19.3 do contrato de gestão delegada, "19.2 Permanece na esfera de responsabilidade dos Municípios o impacto financeiro decorrente da verificação dos seguintes riscos:
- (a) Atrasos na disponibilização de bens de domínio público e do domínio privado municipal;
- ()
- 19.3 O impacto financeiro da verificação dos riscos previstos no parágrafo anterior deverá ser objeto de quantificação, circunscrita ao período vinculativo em curso, acordada entre as Partes, e será regularizado por transferência financeira direta entre estas."
- ii. O valor total do impacto financeiro previsto no ponto 19.3 do contrato de gestão

delegada, tem como objetivo, imputar aos municípios, o valor líquido dos encargos suportados pela XXX, S.A., com a seguinte distribuição por município:

Município	Total a debitar aos municípios
XX	XX
Total	XXX

Foi deliberado, por unanimidade, na Assembleia Geral da empresa, em XXX, de forma a ir ao encontro do previsto no ponto 19. do citado contrato de gestão delegada e resolver esta operação de forma faseada:

"emitir avisos de liquidação aos municípios, referentes a 25% da ocupação das redes, que ocorreram entre outubro de 2020 e dezembro de 2021."

2. A Requerente emitiu "notas de débito" aos municípios, de acordo com a deliberação acima referida. O valor do débito emitido aos municípios corresponde exatamente ao valor líquido das amortizações suportadas pela empresa no período identificado, sem imposto elegível.

3. A Requerente refere que "(d)evido à fase embrionária em que a empresa se encontra, das reduzidas operações contabilísticas com os seus próprios acionistas e ainda, as reduzidas operações com um nível médio/superior de complexidade contabilística e fiscal, suscita-nos dúvidas na questão da aplicação ou elegibilidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nesta operação de débito de encargos aos sócios (municípios)."

4. Face ao exposto a Requerente solicita o enquadramento da operação que consiste no débito de encargos aos acionistas.

II. Enquadramento face ao Código do IVA (CIVA)

5. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Os artigos 3.º e 4.º do CIVA, concretizam, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

6. Com relevância para a situação descrita pela Requerente, devemos atender ao disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, de acordo com o qual as prestações de serviços têm um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões, importação ou aquisições intracomunitárias de bens.

7. A natureza residual e ampla do conceito de prestação de serviços, considerando como tal todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam as definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias de bens, conduz a que, regra geral, o mero débito de despesas se encontre dentro do campo de incidência do IVA e, como tal, seja sujeito a imposto e dele não isento.

8. A alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, vem, contudo, excluir do valor tributável das operações "as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, registados em contas de terceiros apropriadas". Conforme expressamente previsto nesta norma, apenas o débito das quantias pagas em nome e por conta dos clientes, respeitantes a encargos suportados por conta destes, não será passível de tributação em IVA, sendo, contudo, necessário para o efeito, que as faturas

tenham sido originariamente emitidas em nome dos clientes e contabilizadas em contas de terceiros apropriadas.

9. Fora destas circunstâncias, o débito de quaisquer encargos suportados e, não obstante esse débito corresponder a um mero reembolso, dá lugar a liquidação de IVA, por se considerar uma prestação de serviços face ao disposto no artigo 4.º do CIVA, podendo por sua vez o prestador, com base em documentos passados em seu próprio nome, exercer, quando for caso disso, o direito à dedução do IVA contido nessas despesas, nos termos gerais do Código (artigos 19.º e seguintes).

10. De salientar que o facto de não ser adicionada qualquer margem às prestações de serviços não afasta o seu carácter oneroso. Com efeito, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no acórdão proferido no processo C-605/20, que opunha o sujeito passivo Suzlon Wind Energy Portugal - Energia Eólica, Unipessoal, Lda. à Autoridade Tributária e Aduaneira, esclareceu no parágrafo 62 que "(a)ntes de mais, importa recordar que uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, se entre o prestador de serviços e o beneficiário existir uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, sendo a retribuição recebida pelo prestador de serviços o contravalor efetivo de um serviço individualizável prestado ao beneficiário. Tal verificase caso exista umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido (Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia, C21/20, EU:C:2021:743, n.º 31 e jurisprudência aí referida). () 64 Em seguida, a circunstância de o contravalor dessa prestação de serviços ter tomado a forma de notas de débito não obsta a que esse contravalor seja considerado uma retribuição na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Com efeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de recordar que, para efeitos da determinação do carácter oneroso de uma prestação de serviços, é irrelevante que essa remuneração não tenha a forma de pagamento ou de pagamento de despesas específicas (Acórdão de 22 de outubro de 2015, Hedqvist, C264/14, EU:C:2015:718, n.º 29 e jurisprudência aí referida). 65 Por último, (), importa recordar que o facto de uma operação económica ser levada a cabo a um preço superior ou inferior ao preço de custo é irrelevante para a qualificar de «operação a título oneroso», pressupondo este último conceito unicamente a existência de umnexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e a contraprestação realmente recebida pelo sujeito passivo (Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C520/14, EU:C:2016:334, n.º 26)."

11. No caso em análise, a Requerente refere que "debitou" aos seus acionistas os valores já discriminados no ponto 1, alínea f), subalínea ii, desta informação.

12. Analisado o Contrato de Gestão Delegada (1) celebrado entre a Requerente e os Municípios acionistas, verifica-se que os valores que a Requerente refere consistirem em "débito de encargos", dizem respeito à partilha de risco convencionada entre as partes.

13. Efetivamente, ponto 19 do citado Contrato de Gestão Delegada, com a epígrafe "Partilha de risco" refere o seguinte: "19.1. Sem prejuízo do previsto nos parágrafos seguintes e das regras de equilíbrio de contas impostas pelo regime jurídico da atividade empresarial local, a Águas do Alto Alentejo assume os ganhos e as perdas decorrentes da exploração dos serviços delegados no decurso de cada período vinculativo de 5 (cinco) anos. 19.2. Permanece na esfera de responsabilidade dos Municípios o impacto financeiro decorrente da verificação dos seguintes riscos: (a) atrasos na disponibilização de bens de domínio público e do domínio privado municipal; () 19.3. O impacto financeiro da verificação dos riscos previstos no parágrafo anterior deverá ser objeto de quantificação, circunscrita ao período vinculativo em curso, acordada entre as Partes, e será regularizado por transferência financeira direta entre estas. ()".

14. Assim, decorre do Contrato de Gestão Delegada que, de acordo com o que as partes (Requerente e Municípios) acordaram, em caso de atraso na disponibilização de bens de domínio público e do domínio privado municipal, o risco corre por conta dos

Municípios, sendo a compensação materializada mediante a transferência direta entre as partes.

15. Daqui resulta que o que está em causa não é um débito de encargos/despesas, mas sim a imputação por parte da Requerente aos Municípios dos valores calculados em função verificação dos atrasos ocorridos na disponibilização de bens de domínio público e do domínio privado municipal.

16. Tal significa que a operação se aproxima do conceito de indemnização e não de um débito de despesas.

17. Com efeito, o conceito de indemnização está associado à responsabilidade civil, uma das fontes de obrigações presentes no Código Civil, e constitui, genericamente, um pagamento que visa repor a situação patrimonial em virtude de uma lesão ou dano.

18. A responsabilidade civil tem duas vertentes, a responsabilidade civil contratual e a responsabilidade civil extracontratual.

19. A responsabilidade civil contratual pressupõe a violação de obrigações que tenham a sua origem em contratos, negócios jurídicos unilaterais ou que resultem da própria lei, enquanto a responsabilidade extracontratual resulta da violação, ainda que lícita, de deveres de carácter genérico ou condutas que causam determinados danos a outrem.

20. O princípio geral da obrigação de indemnização enunciado no artigo 562.º do Código Civil determina que "(q)uem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação."

21. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 564.º do mesmo código estipula que o dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado, como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão (lucros cessantes).

22. Nesse sentido, a doutrina distingue entre (i) danos emergentes, ou seja, prejuízos causados nos bens ou direitos já existentes à data da lesão, e (ii) os lucros cessantes que se traduzem numa valorização que abrange os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.

23. Os danos emergentes correspondem à perda ou diminuição efetiva de valores de bens ou de direitos já existentes no património do lesado, direta ou indiretamente provocada, e os lucros cessantes correspondem aos benefícios ou ganhos que teriam aumentado o património do lesado que deixou de obter em consequência da lesão, mas que ainda não tinha à data da mesma, isto é, reportam-se à frustração de posteriores ganhos, que, legitimamente, seria exetável que o lesado pudesse vir a obter.

24. Para efeitos do IVA, a tributação de uma determinada operação pressupõe a existência de uma contraprestação, associada a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

25. Para enquadramento da questão da sujeição, ou não, a IVA das quantias pagas, há que ter em conta o princípio subjacente do IVA, como imposto sobre o consumo, e que corresponde ao disposto na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), no sentido de que o que o IVA pretende tributar é a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, quando estes não tenham carácter remuneratório.

26. Assim, se as indemnizações apenas sancionarem a lesão de um interesse (dano emergente), sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a ressarcir um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma operação tributável.

27. Também por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações são excluídas de tributação em IVA.

28. Ao invés, se as indemnizações se destinam a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, traduz-se a indemnização na contraprestação do bem ou do serviço, e está-se perante uma operação sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto na atribuição da indemnização, nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, pelo valor da contraprestação,

nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

29. Efetivamente, a indemnização paga a título de lucros cessantes, encontra-se sujeita a imposto e dele não isenta, sempre que a natureza das operações relativamente às quais se impõe o ressarcimento, seja idêntica às atividades prosseguidas pela entidade que beneficia da indemnização.

30. Em suma, a tributação em sede de IVA pressupõe a existência de uma contraprestação associada a uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, na medida em que, o que o IVA pretende tributar é a contraprestação de operações económicas e não a indemnização de prejuízos.

31. No caso em apreço, a Requerente pretende esclarecer o enquadramento em sede de IVA da imputação aos Municípios do impacto financeiro decorrente da verificação dos atrasos ocorridos na disponibilização de bens de domínio público e do domínio privado municipal.

32. Da exposição apresentada resulta que os encargos debitados correspondem a "25% da ocupação das redes, que ocorreram entre outubro de 2020 e dezembro de 2021", ou seja, reporta-se a encargos, que consubstanciam danos económicos, que a Requerente teve em virtude da verificação do atraso na disponibilização de bens de domínio público ou de domínio privado municipal. De facto, do Contrato de Gestão Delegada resulta que a verificação dos referidos atrasos, faz recair na esfera dos Municípios a obrigação de suportar o respetivo impacto financeiro.

33. Neste pressuposto, aos valores transferidos pelos Municípios para a Requerente não corresponde a realização de qualquer prestação de serviços. Isto é, não há um nexo direto entre serviços prestados pela Requerente e a contraprestação recebida dos Municípios. O que se verifica é a reparação, na esfera da Requerente, dos danos emergentes do atraso na disponibilização de bens de domínio público ou domínio privado municipal, pelo que a operação não é tributada em IVA.

(1) Disponível em www.XXXX.pt/XXXX/, e consultado em 23 de janeiro de 2024